

Taxe sur la valeur ajoutée – acquisition de prestations de services provenant d'un pays à basse fiscalité

Dans ce numéro:

- Taxe sur la valeur ajoutée – acquisition de prestations de services provenant d'un pays à basse fiscalité
- Détention d'immeubles en France par le biais de sociétés liechtensteinoises
- TIEA avec l'Allemagne
- Convention de double imposition avec le Luxembourg

Auteur
Roger Frick

Depuis le 1^{er} janvier 2010, de nouvelles prescriptions existent au sein de l'Union européenne (UE) s'agissant du lieu de la fourniture des prestations de services. Conformément à ces dispositions, on considère que la prestation de services est fournie:

- a) au lieu où la personne assujettie à l'impôt sur le chiffre d'affaires (assujettie à la TVA) a son siège social;
- b) en cas de fourniture d'une prestation de services à une personne non assujettie à la TVA, au lieu où le fournisseur de prestations a son siège social.

Ces nouvelles dispositions vont très loin puisque, par exemple, même une société domiciliée dans l'Union européenne (UE) qui reçoit d'une entreprise non domiciliée dans l'UE une facture relative à des prestations de transport/d'emballage effectuées dans un port situé hors de l'UE est tenue de décompter cette facture en tant qu'acquisition de prestations de services.

L'acquisition de prestations de services est enregistrée dans la facture trimestrielle concernée de l'impôt sur le chiffre d'affaires et peut être simultanément compensée dans le même formulaire en tant que coûts imputés avec la TVA pour

autant que ces acquisitions soient utilisées dans le cadre de l'activité commerciale. Dans cette perspective, du point de vue du droit fiscal, il s'agit d'un jeu à somme nulle, et pourtant il y a lieu d'enregistrer les relations commerciales avec des sociétés sises hors de l'UE et pour des prestations de services fournies hors de l'UE dans les déclarations relatives à l'impôt sur le chiffre d'affaires.

Cela a également pour conséquence que, dans les faits, toutes les sociétés domiciliées dans l'UE qui acquièrent des prestations de services provenant d'un pays étranger à l'UE sont tenues d'enregistrer des prestations de ce genre en tant que chiffres d'affaires d'acquisition soumis à l'impôt sur le chiffre d'affaires dès lors que l'acquisition de prestations de services concernée est considérée comme un chiffre d'affaires soumis à la TVA.

Dans ce contexte, la question se pose de savoir si l'on encourt le risque que l'acquisition de prestations de services soit soumise à la TVA, mais que la déduction simultanée du même impôt sur le chiffre d'affaires dans le formulaire soit refusée (que ce soit en tant que «reverse charge» ou en tant que charges d'entreprise reconnues) parce que, par exemple, l'acqui-

tion de la prestation de services provient d'un «paradis fiscal» situé hors de l'UE.

Dans ces circonstances, une entreprise domiciliée dans l'UE se voit non seulement confrontée à des imputations en rapport avec l'impôt sur le bénéfice (impôt sur les sociétés), mais pourrait tout à coup être confrontée à des demandes ultérieures de TVA à hauteur d'un montant équivalant à 20% et plus de l'acquisition de prestations de services concernée.

Récemment, la Cour de justice de l'Union européenne (CJUE) a pu se prononcer sur ce thème le 30 septembre 2010, Rs. C-395/09. Puisque le Liechtenstein n'est pas membre de l'UE et qu'il arrive fréquemment que des entreprises sises au Liechtenstein fournissent des prestations de services à des entreprises établies dans l'UE, il y a lieu de saluer cette décision.

Selon la CJUE, le droit à la déduction de l'impôt préalable selon l'article 17 alinéa 2 de la 6^e directive sur la TVA 77/388/

CEE fait partie intégrante du système commun de la TVA et ne peut en principe être limité. S'agissant de l'étendue de la réglementation s'écartant de ce que prévoit l'article 17 alinéa 6 de la 6^e directive sur la TVA 77/388/CEE, la CJUE a déjà décidé que cette disposition présuppose que les exclusions de l'impôt préalable que les Etats membres sont autorisés à conserver étaient licites avant l'entrée en vigueur de la 6^e directive sur la TVA. En principe, des objets et prestations de services de ce genre qui peuvent être utilisés pour les besoins privés du contribuable ou de son personnel sont exclus de la déduction de l'impôt préalable.

Partant, lorsqu'une société sise dans un pays à basse fiscalité facture des prestations de services de management, de marketing, d'organisation, etc. à une entreprise domiciliée dans l'UE, les pays membres de l'UE ne peuvent pas envisager sans restriction d'exclure pratiquement tous les objets et prestations de services de la déduction de l'impôt préalable. Les Etats membres sont tenus

de concrétiser ces exclusions de manière suffisante. L'indication selon laquelle ces exclusions d'ordre général permettent d'empêcher la soustraction fiscale n'est pas suffisante, selon la CJUE.

Il existe au sein de l'UE une clause dite de «stand-still» qui stipule que les Etats membres de l'UE peuvent s'écarter des principes généraux applicables à la déduction de l'impôt préalable et peuvent conserver les faits intra-étatiques constitutifs de ces exclusions qui étaient applicables avant l'entrée en vigueur de la 6^e directive sur la TVA 77/388/CEE. Toutefois, il s'avère que les Etats membres de l'UE abusent de la clause de «stand still» de l'art. 176 de la directive 2006/112/CE relative au système de la TVA. Des limitations de la déduction de l'impôt préalable sont possibles, mais elles doivent être suffisamment concrétisées. En outre, le principe selon lequel une extension des faits constitutifs desdites exclusions n'est pas possible après l'entrée en vigueur de la 6^e directive sur la TVA est fondamentalement applicable.

Détention d'immeubles en France par le biais de sociétés liechtensteinoises

Comme vous le savez, un accord d'échange de renseignements fiscaux (Tax Information Exchange Agreement ou TIEA) a été conclu entre le Liechtenstein et la France, et il est en vigueur depuis le 19 août 2010. Cet accord d'échange de renseignements fiscaux s'applique aux périodes fiscales à partir du 1^{er} janvier 2010 ou, dans la mesure où nous ne disposons d'aucune période fiscale, uniquement en ce qui concerne toutes les créances fiscales qui ont pris naissance à cette date ou après cette dernière.

L'échange de renseignements n'a lieu que sur requête concrète et s'appuie sur le standard de l'OCDE, y compris sur le commentaire y afférent de l'OCDE relatif aux accords de ce genre.

Dans ce contexte, la question se pose de savoir comment la France traitera à l'avenir la détention de biens immobiliers via des personnes morales liechtensteinoises, surtout en ce qui concerne les établissements (Anstalt) liechtensteinois.

La France perçoit en principe les impôts ci-après en relation avec des immeubles situés en France, et il faut en outre s'attendre aux frais suivants en rapport avec des immeubles:

Coûts uniques/ impôts uniques

1) Des taxes d'enregistrement d'environ 7% sur le montant de l'achat, à l'in-

clusion des frais de notaire (même en cas d'achat, ces coûts sont imputés à une personne physique).

2) Impôt sur les gains en capital de 33 1/3% sur le bénéfice de la vente. Cet impôt est significativement plus élevé qu'en cas de détention de l'immeuble concerné par une personne physique ou par une SCI (Société Civile Immobilière).

Impôts annuels

3) Taxes foncières et d'habitation annuelles. Il s'agit d'une sorte d'imposition de la valeur locative. Ces taxes devraient être à peu près du

même montant pour les personnes physiques. Le taux de l'impôt se monte à 33 1/3% pour les personnes morales et peut atteindre jusqu'à 40% pour les personnes physiques.

- 4) Impôt annuel de solidarité sur la fortune (ISF) s'inscrivant dans une fourchette allant d'environ 0,55% à 1,8%. Il existe un montant de base qui n'est pas imposé. L'impôt est imputé tant aux personnes morales qu'aux personnes physiques, étant précisé que le mode de calcul n'est pas

identique. Mais les différences ne sont pas significatives.

- 5) Déclaration annuelle sur les formulaires 2072/2746 concernant les ayants droit économiques à la personne morale concernée. Dans la mesure où la personne morale n'est pas domiciliée dans un Etat partie à l'accord, il y a lieu de s'acquitter chaque année d'un impôt de 3% sur la valeur vénale.
- 6) Article 164 C, C.G.I.: imposition annuelle de trois fois la valeur locative

si l'immeuble est détenu par une personne morale sise dans un pays à basse fiscalité.

En vertu de l'accord TIEA désormais conclu, les impôts annuels selon chiffres 5 et 6 sont supprimés à partir de la période de taxation 2010, étant précisé que le montant de ces impôts est comparable avec celui de l'impôt applicable en cas de détention de l'immeuble par une SCI (Société Civile Immobilière) ou par une personne physique étrangère.

TIEA avec l'Allemagne

L'accord d'échange de renseignements fiscaux entre le Liechtenstein et l'Allemagne s'applique aux périodes fiscales à partir du 1^{er} janvier 2010. L'Allemagne a souligné de manière répétée que le paragraphe 15, et en particulier les alinéas 1 et 6 de la loi fiscale allemande concernant les relations avec l'étranger (deutsches Aussensteuergesetz ou AStG) s'applique désormais au Liechtenstein. Cela signifie que les revenus de fondations discrétionnaires ne peuvent plus être imputés au fondateur et/ou aux bénéficiaires, et que les revenus de la fondation sont imputés à la fondation. Toutefois, les apports et les distributions de bénéfices continuent d'être soumis à l'impôt allemand sur les donations ou, en cas de distribution de bénéfices, ces derniers sont soumis le cas échéant à l'impôt sur le revenu. A l'heure actuelle, il n'est pas clair de savoir si la distribution de bénéfices est même soumise à ces deux impôts à la fois.

En présence d'une fondation fiscalement transparente (droit de révocation; droit de modifier les statuts complémentaires (ou également si c'est ainsi le cas dans les faits); contrats de mandat), les revenus sont dévolus au fondateur ou aux bénéficiaires. La fondation est fiscalement non existante, d'où le fait que les problèmes de l'impôt sur les donations ne se posent pas.

Il est à noter qu'il n'y a prescription pour l'impôt sur les donations que 10 ans après le décès du donateur.

Il y a lieu d'éviter les cas de fondations discrétionnaires prévoyant des bénéficiaires fixes à raison de 50% et plus parce que, dans de tels cas, toutes les conditions des faits constitutifs de l'assujettissement fiscal (impôt sur les donations et imputation des revenus) sont remplies. Partant, il convient d'aménager les statuts complémentaires de façon à confier au conseil de fondation la compétence de fixer les clauses préférentielles à l'attention du fondateur, de son conjoint ou de ses enfants mineurs.

Une fondation «transparente» pourrait également résoudre les problèmes fiscaux dans la mesure où l'entier de la fortune est placé dans de l'or. Dans ce cas, aucun revenu ne serait soumis à l'impôt.

Du point de vue de l'idée de la protection des actifs («asset protection»), à l'heure actuelle, les fondations «transparentes» sont peu intéressantes, parce que, le cas échéant, les créanciers et les membres de la famille pourraient mettre la main sur la fortune. Il est bien connu que sinon, les possibilités d'accès à la fortune ne sont plus possibles après expiration d'un délai

de 2 ans, dans la mesure où la donation a été contractuellement soumise au droit liechtensteinois et que cela est également vérifiable.

En relation avec l'Allemagne (et aussi avec l'Autriche ultérieurement), il s'agit d'attendre la manière dont la Suisse va continuer de négocier avec l'Allemagne sur l'impôt libératoire. Une variante réaliste possible consisterait à ce que le «passé» des actifs patrimoniaux non déclarés soit résolu dans le sens que les banques livreraient d'une manière ou d'une autre aux autorités fiscales entre 25% et 35% de la fortune allemande, même si les clients allemands souhaiteraient mettre un terme à leur relation bancaire à partir d'un jour de référence déterminé. On peut se demander avec raison si, dans ce cas, les banques autoriseront encore le départ de tels clients.

Tant l'Allemagne que l'Autriche ont édicté des lois fiscales supplémentaires au 1.1.2011 afin d'aménager de manière encore moins attrayante le recours à des fondations. Dès lors, dans un monde caractérisé par la «compliance» fiscale, le gérant fiduciaire serait bien avisé d'avoir une réponse à de tels développements.

Convention de double imposition avec le Luxembourg

La convention de double imposition (CDI) entre le Luxembourg et le Liechtenstein est entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2011. Elle est conforme aux standards internationaux actuels et se fonde, pour l'essentiel, sur le modèle de convention de l'OCDE.

Il est réjouissant de constater que toute structure liechtensteinoise imposée de façon ordinaire qui procède à des investissements via le Luxembourg peut désormais se réclamer de cette CDI. Ainsi,

les paiements d'intérêts et de dividendes à destination du Liechtenstein sont exonérés de l'impôt à la source en cas de participations déterminantes.

Il est bien connu que la nouvelle loi fiscale liechtensteinoise prévoit que des structures imposées de façon ordinaire, y compris les fondations, sont tenues de s'acquitter d'un impôt sur le revenu de 12,5%, étant précisé que les gains sur les capitaux ainsi que les dividendes ne sont pas imposés. Partant, dans le cas

d'activités de holding, les prestations de management, les prestations de services du groupe et le produit des intérêts sont pertinents du point de vue fiscal.

Pour de plus amples informations, l'auteur du présent article, Roger Frick, économiste d'entreprise diplômé HES, expert-comptable diplômé, TEP et membre du conseil fiduciaire, se tient à votre entière disposition pour répondre à vos questions.

Le bulletin ATU paraît en allemand, en anglais, en français et en italien. Il s'agit d'une publication de Allgemeines Treuunternehmen, Vaduz. Son contenu sert uniquement à l'information générale et ne remplace pas le conseil juridique.